„Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”
tom 82 (138), 2015, s. 151–165

Stowarzyszenie Księgowych
w Polsce



Zintegrowany raport – początek końca sprawozdania finansowego?

EWA MAŁGORZATA WALIŃSKA *

Streszczenie

Niniejszy artykuł poświęcony jest bardzo aktualnej obecnie problematyce – szeroko rozumianej sprawozdawczości przedsiębiorstwa. Celem badawczym postawionym przez autorkę jest identyfikacja relacji zintegrowanego raportu, będącego reprezentantem nurtu zewnętrznej sprawozdawczości niefinansowej, i sprawozdania finansowego stanowiącego fundament sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa. Tak sformułowany cel identyfikuje jednoznacznie obiekty badawcze, którymi są sprawozdanie finansowe i raport zintegrowany. W artykule wykorzystano metodę krytycznej analizy studiów literaturowych oraz własne obserwacje rozwiązań praktycznych w zakresie implementacji koncepcji raportowania zintegrowanego przez spółki publiczne funkcjonujące na polskim rynku kapitałowym.

Słowa kluczowe: sprawozdanie finansowe, raportowanie finansowe, sprawozdawczość finansowa, zintegrowany raport.

Abstract
Integrated report – beginning of the end of financial statements?

This article is dedicated to the topic that is currently attracting much attention, i.e. widely understood corporate reporting. The aim of the research is to identify the relationship between the integrated report, which is representative of non-financial reporting, and financial statements forming the foundation of corporate financial reporting. The subjects of study are the financial statements and the integrated report. The basic method used in the article is critical analysis of literature and own observations of practices in the field of the integrated reporting implementation by public companies operating in the Polish capital market.

Keywords: financial statement, financial reporting, non-financial reporting, integrated report.

* Prof. zw. dr hab. Ewa Małgorzata Walińska, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, walinska@uni.lodz.pl

ISSN 1641-4381 *print* / ISSN 2391-677X *online*

http://www.ztr.skwp.pl
DOI: 10.5604/16414381.1155821

„Nie ma nic potężniejszego od idei,
na którą nadszedł czas”

Victor Hugo

Wstęp

Ostatnie lata to czas intensywnego rozwoju różnych koncepcji sprawozdawczości przedsiębiorstwa, określanej także mianem raportowania korporacyjnego[1]. Jest on widoczny zarówno w obszarze raportowania informacji finansowych, jak i niefinansowych, jednakże obecnie mamy do czynienia ze szczególnie dużą dynamiką i różnorodnością nowych rozwiązań w tym drugim obszarze.

Pojawiające się propozycje w zakresie standaryzacji raportowania niefinansowego, zwłaszcza koncepcja zintegrowanego raportowania, skłaniają do fundamentalnego pytania, jakie będzie w niej miejsce sprawozdania finansowego. Czy pozostanie ono istotnym, wyodrębnionym elementem raportowania korporacyjnego czy też zostanie wyparte przez zintegrowany raport?

Należy zauważyć, że dzisiejsze sprawozdanie finansowe bardzo różni się od tego, które funkcjonowało jeszcze kilkanaście lat temu. Wydaje się, że jego zmiany zbliżają się do granic możliwości system rachunkowości, zarówno w obszarze pomiaru, jak i prezentacji. Jeśli chodzi o pomiar, rachunkowość wciąż używa miernika pieniężnego, co wynika z jej fundamentalnych zasad, a co niestety obecnie nie jest dla wielu odbiorców wystarczające, ponieważ modna stała się narracja. Jednakże rozszerzył się znacznie zakres pomiaru – dzięki wykorzystaniu wartości godziwej rachunkowość podjęła próbę pomiaru przyszłych zdarzeń, co stało się jedną z przyczyn zredefiniowania pojęcia wyniku finansowego i zastąpienia go wynikiem całościowym. Jeśli chodzi o prezentację, to chociaż rachunkowość nadal dostarcza informacji przede wszystkim inwestorom, to zerwała z tradycją i zaczęła ujawniać w sprawozdaniu finansowym dane „zarezerwowane” dla zarządów.

Mimo wielu zmian, sprawozdania finansowe były wciąż negatywnie oceniane przez użytkowników, a wokół nich zaczęły powstawać alternatywne koncepcje sprawozdawcze skoncentrowane na informacjach niefinansowych. Rozpoczęła się era chaosu, z którego wyłoniła się koncepcja zintegrowanego raportowania mająca stać się koncepcją porządkującą i godzącą interesy dwóch nurtów zewnętrznej sprawozdawczości – finansowej i niefinansowej. Jest to dziś bardzo trudne zadanie, ponieważ w tzw.

[1] Na łamach literatury przedmiotu w ostatnich latach w Polsce trwa dyskusja nad szeroko rozumianą sprawozdawczością przedsiębiorstwa. Problematykę tę poruszali m.in. Walińska, Jurewicz (2008); Świderska (2011); Roszkowska (2011); Gad (2011); Samelak (2013); Walińska, Jurewicz (2013); Karmańska (2014a); Krasodomska (2014).

międzyczasie znacząca część informacji niefinansowych została uregulowana przez organy odpowiedzialne za sprawozdawczość finansową[2]. Oznacza to, że niektóre informacje stanowią obszar wspólnego zainteresowania dwóch nurtów raportowania korporacyjnego – finansowego i niefinansowego. Powstaje zatem pytanie, jak ostatecznie ukształtują się relacje między nimi.

Celem badawczym postawionym przez autorkę była identyfikacja relacji zintegrowanego raportu, będącego reprezentantem nurtu zewnętrznej sprawozdawczości niefinansowej, i sprawozdania finansowego stanowiącego fundament sprawozdawczości finansowej przedsiębiorstwa. W związku z tak sformułowanym celem w artykule przedstawiono w pierwszej kolejności ewolucję sprawozdawczości finansowej, wskazując obecny etap jej rozwoju. Następnie przedmiotem analizy był zintegrowany raport i jego porównanie ze sprawozdaniem finansowym. Na bazie przedstawionych w głównej części artykułu rozważań sformułowano możliwe rozwiązania w zakresie relacji między sprawozdaniem finansowym a raportem zintegrowanym w perspektywie najbliższych lat.

Podstawowymi metodami badawczymi zastosowanymi w artykule były metoda analizy i konstrukcji logicznej, studiów literaturowych oraz metoda obserwacji. Przedmiotem badania były sprawozdanie finansowe i zintegrowany raport – ich ogólna struktura i wzajemne relacje. W badaniu wykorzystano wyniki analizy literatury przedmiotu, a także rozwiązań praktycznych stosowanych przez spółki publiczne w Polsce w zakresie raportowania korporacyjnego.

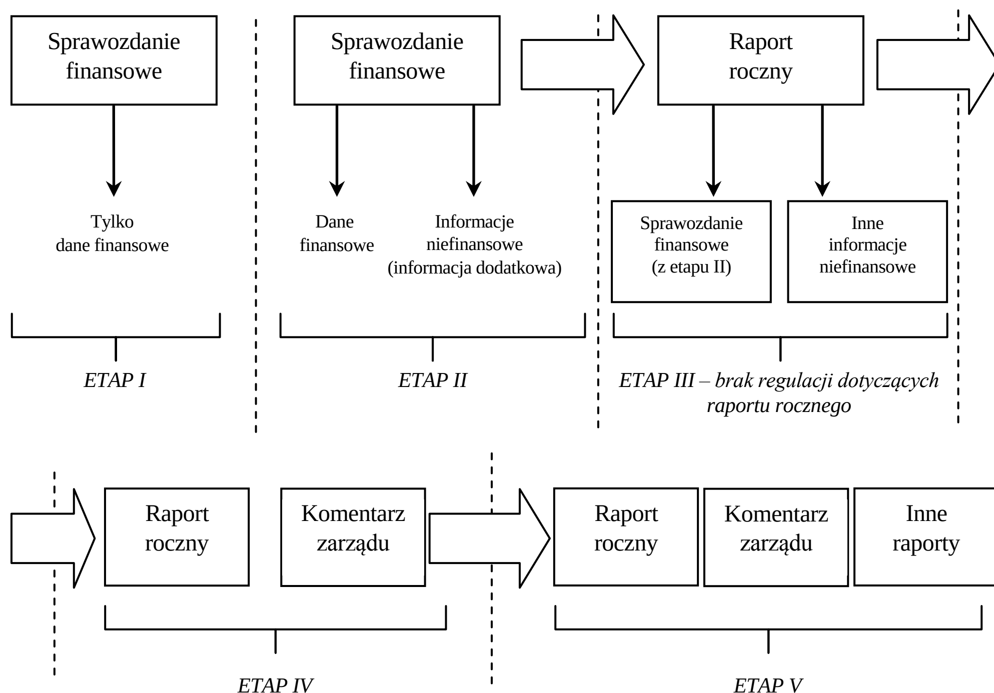
1. Sprawozdawczość finansowa a raportowanie niefinansowe

Sprawozdanie finansowe jako najstarsza i pierwotna forma raportowania ma za sobą kilkusetletnią tradycję, chociaż jej intensywny rozwój nastąpił dopiero w dwóch ostatnich stuleciach. Można wskazać kilka kroków milowych rozwoju sprawozdawczości przedsiębiorstw, w którym dominującą rolę pełni sprawozdanie finansowe (por. rysunek 1).

---

[2] Na poziomie międzynarodowym chodzi głównie o Radę Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (International Accounting Standards Board – IASB). W związku ze wzrostem znaczenia raportowania niefinansowego w obszarze zainteresowań tych organów znalazło się również rozszerzenie informacji finansowych o informacje niefinansowe, co jest widoczne m.in. w komentarzu zarządu (por. IASB, 2010).

Rysunek 1. Etapy rozwoju sprawozdawczości przedsiębiorstwa – od sprawozdania finansowego do raportowania niefinansowego



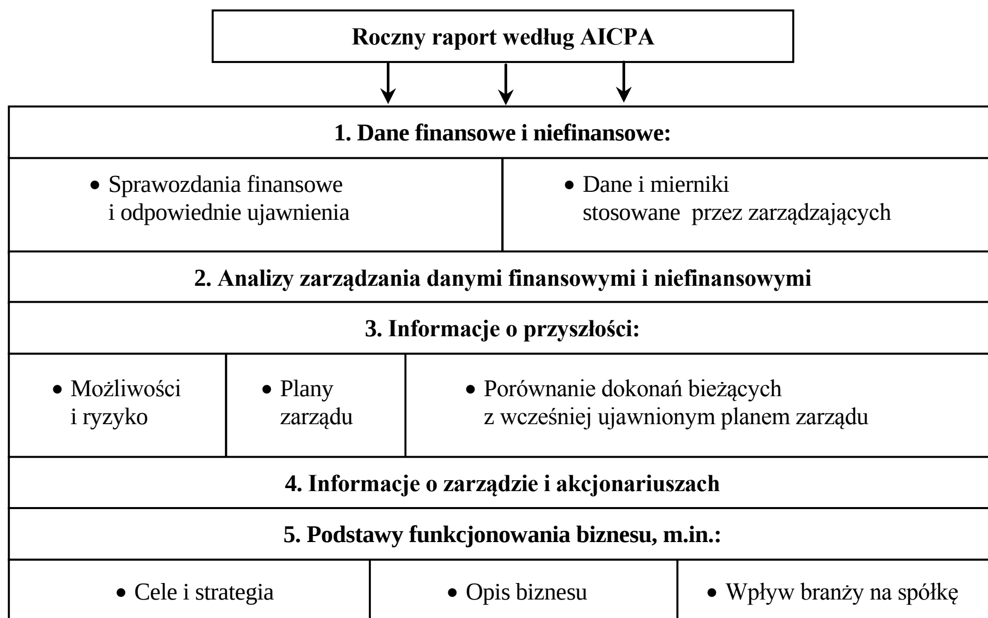
Źródło: opracowanie własne.

Na początku (etap I) sprawozdanie finansowe ograniczało się do prezentacji jedynie danych finansowych – początkowo w formie bilansu, następnie bilansu oraz rachunku zysków i strat. W etapie kolejnym nie tylko rozwijała się forma danych finansowych (pojawił się rachunek przepływów pieniężnych oraz zestawienie zmian w kapitale własnym), ale bardzo intensywnie zwiększała się liczba informacji niefinansowych ujawnianych w notach. Taki stan rzeczy już w latach 80. ubiegłego wieku doprowadził do zdefiniowania i określenia zakresu tzw. rocznego raportu lub raportu finansowego[3].

[3] „Raport finansowy spółki" lub „roczny raport spółki" to określenia *sensu largo* dla sprawozdań finansowych, oznaczające „pakiet informacji różnego rodzaju, który opisuje działalność ekonomiczną spółki w sposób najbardziej kompletny. (…) Roczny raport zawiera podstawowe sprawozdania finansowe, wymagane przez prawo i inne regulacje, (…) bilans, rachunek zysków i strat czy sprawozdanie z przepływów finansowych, które są przedmiotem badania przez biegłych rewidentów, oraz dodatkowo opisowe raporty i inne materiały ilustrujące, na przykład sprawozdania prezesa spółki, sprawozdanie zarządu, sprawozdanie o pracownikach czy skrócone wyniki finansowe spółki za kilka ubiegłych lat" (ASSC, 1975). Należy podkreślić, że raporty finansowe od dawna funkcjonowały w praktyce takich krajów, jak Wielka Brytania czy Stany Zjednoczone.

Na przestrzeni następnych lat raport roczny stopniowo zmieniał się, obejmując coraz więcej informacji niefinansowych. Na początku lat 90. XX wieku Amerykański Instytut Biegłych Rewidentów (American Institute of Certified Public Accountants – AICPA) zaproponował nową, jak na tamte lata, strukturę raportu, w którym sprawozdanie finansowe stanowiło tylko niewielką jego część. Raport ten obejmował pięć elementów, z których większość stanowiły informacje niefinansowe (AICPA, 1994; Beattie, 2000) (por. rysunek 2).

Rysunek 2. Struktura raportu rocznego według AICPA



Źródło: AICPA (1994), Beattie (2000).

W kolejnym etapie rozwoju sprawozdawczości przedsiębiorstw (etap IV) nastąpiło wydzielenie z rocznego raportu dużej części informacji niefinansowych i ujęcie ich w odrębnym raporcie – komentarzu zarządu (sprawozdaniu z działalności), który stanowi odpowiedź na oczekiwanie większej transparentności w zakresie raportowania informacji o działalności organizacji. Komentarz zarządu obejmuje w szczególności informacje dotyczące istoty i charakteru działalności jednostki, prezentacji istotnych cech prawnego, regulacyjnego i makroekonomicznego środowiska (m.in. informacje na temat kluczowych produktów, usług, modelu biznesu, branży, głównych rynków zbytu, pozycji konkurencyjnej firmy), informacje dotyczące relacji z otoczeniem oraz informacje o podstawowych wskaźnikach pozwalających ocenić wyniki działalności przedsiębiorstwa w kontekście założonych celów, w tym kluczowych czynników sukcesu (*key performance indicators* – KPI).

Należy podkreślić, że kwestią komentarza zarządu zajęły się organy odpowiedzialne za sprawozdawczość finansową. Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości (IASB)[4], zgodnie z koncepcją holistycznego podejścia do raportowania finansowego, zdefiniowała pojęcie raportu finansowego o ogólnym przeznaczeniu, oznaczające raport obejmujący sprawozdanie finansowe o ogólnym przeznaczeniu[5] oraz inne raporty finansowe (w tym komentarz zarządu).

W swojej propozycji do zmian Ram Koncepcyjnych Rada stwierdziła, że pożądane wydaje się wprowadzenie powiązania informacji finansowych z szerszym kontekstem, a w tym zakresie informacji o polityce firmy, ryzyku oraz lepsze powiązanie komentarzy kierownictwa ze sprawozdaniem finansowym. Podkreśliła również, że sprawozdanie finansowe (wraz z notami) ma za zadanie komunikować informacje neutralne. Informacje dotyczące przyszłości (np. planów) powinny być ujawniane poza sprawozdaniem finansowym (np. w komentarzu zarządu)[6].

Obecny etap rozwoju sprawozdawczości przedsiębiorstwa (etap V) charakteryzuje się bardzo intensywnym rozwojem innych raportów, tj. innych niż sprawozdanie finansowe i komentarz zarządu – głównie raportów niefinansowych, o bardzo elastycznej formie i treści. Zjawisko to jest bardzo widoczne w praktyce raportowania przez spółki publiczne. Przegląd rozwiązań w tym zakresie przyjętych przez spółki należące do indeksu WIG 30 z 31 grudnia 2014 r. potwierdza, że praktyka sprawozdawcza poszczególnych spółek jest bardzo zróżnicowana[7].

Reasumując, dziś mamy do czynienia ze szczególnym etapem rozwoju raportowania korporacyjnego – z jednej strony sprawozdawczość finansowa kształtująca się przez

[4] Celem zmian Założeń Koncepcyjnych IASB jest wprowadzenie zasad w zakresie wytycznych dotyczących prezentacji i ujawnień. W zakresie ujawnień informacji istotnych Rada Międzynarodowych Standardów Rachunkowości zaproponowała kwalifikację informacji do czterech grup dotyczących: jednostki jako całości, zasobów jednostki, zobowiązań i roszczeń, transakcji i innych zmian związanych z zasobami i roszczeniami oraz ryzyka związanego z zasobami i roszczeniami, metod i zasad przyjętych do wyceny.

[5] Składające się ze sprawozdania z sytuacji finansowej, sprawozdania z wyniku całościowego, sprawozdania ze zmian w kapitale, sprawozdania z przepływów pieniężnych (IFRS, 2013).

[6] Zakres ujawnień niefinansowych reguluje także dyrektywa UE (Dyrektywa 2014/95/UE), która obliguje niektóre duże jednostki do sporządzania w ramach sprawozdania z działalności oświadczenia na temat informacji niefinansowych z zakresu kwestii środowiskowych, społecznych i pracowniczych, poszanowania praw człowieka oraz przeciwdziałania korupcji i łapownictwu. Oświadczenie to powinno zawierać m.in.: krótki opis modelu biznesu jednostki; opis polityk stosowanych przez jednostkę w odniesieniu do tych kwestii, główne ryzyka związane z tymi kwestiami, powiązane z operacjami jednostki, niefinansowe kluczowe wskaźniki wyników związane z daną działalnością.

[7] Spółki prezentują informacje niefinansowe w różny sposób – albo jako odrębne raporty, albo jako część rocznych raportów, które obejmują sprawozdania finansowe oraz sprawozdania z działalności. Najczęściej sporządzanym raportem niefinansowym jest raport z odpowiedzialności społecznej biznesu (50% spółek zaprezentowało odrębnie taki raport). Prawie 37% spółek prezentowało informacje na temat środowiska naturalnego. Dwie spółki opublikowały raporty zintegrowane. Składały się one z wybranych informacji pochodzących z różnych raportów, tj. sprawozdania z działalności, sprawozdania ze społecznej odpowiedzialności, sprawozdania z nadzoru korporacyjnego oraz sprawozdań finansowych.

długie lata, z drugiej poszukujące własnych rozwiązań raportowanie niefinansowe[8]. W drugim przypadku jesteśmy dopiero na etapie formułowania ram koncepcyjnych, w których opracowanie włączyło się wiele międzynarodowych organizacji, instytucji, środowisk biznesowych o znaczącej randze. Działania te wzorowane są na znanych i funkcjonujących rozwiązaniach dotyczących sprawozdawczości finansowej. Jednakże daje się zauważyć odmienne podejście – w raportowaniu niefinansowym mamy do czynienia z większą elastycznością w zakresie formy i treści, która ma pozwolić na indywidualizację rozwiązań.

Niewątpliwie kluczową rolę w dalszym rozwoju sprawozdawczości organizacji odegra bardzo intensywnie rozwijający się obecnie nurt raportowania korporacyjnego, jakim jest zintegrowane raportowanie[9], którego rezultatem ma być raport zintegrowany.

2. Raport zintegrowany jako komunikat o wartości przedsiębiorstwa a sprawozdanie finansowe

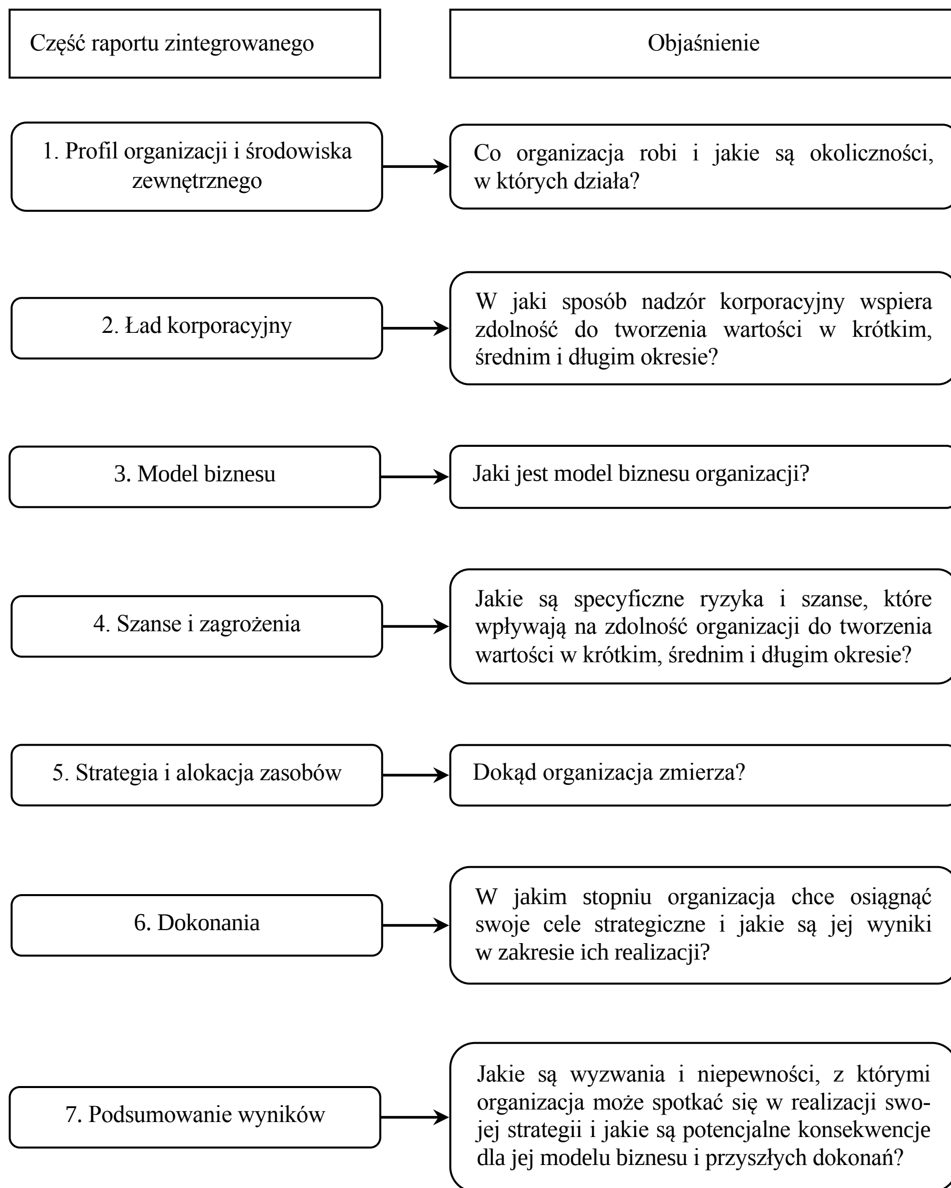
Czym jest raport zintegrowany? Dziś trudno określić jego konkretną formę (por. rysunek 3), ale wiadomo, że ma on stanowić sprawozdanie z wartości.

Jak wynika z przedstawionej na rysunku 3 ogólnej struktury raportu zintegrowanego, zawiera on przede wszystkim informacje niefinansowe, takie jak informacje z zakresu ładu korporacyjnego czy strategii. Obejmuje zatem informacje, które obecnie są prezentowane w oddzielnych dokumentach (informacje finansowe pokrywające się ze sprawozdaniem finansowym, informacje niefinansowe pokrywające się albo ze sprawozdaniem z działalności – komentarzem zarządu, albo prezentowane np. w oświadczeniu o stosowaniu ładu korporacyjnego, raporcie zrównoważonego rozwoju).

[8] A. Karmańska wskazuje cztery główne etapy rozwoju raportowania korporacyjnego: pierwsza era – zintegrowane sprawozdanie finansowe, druga era – zintegrowane sprawozdanie finansowe zorientowane na identyfikację czynników ryzyka, trzecia era – zintegrowane sprawozdanie finansowe zorientowane na identyfikację czynników ryzyka, rozszerzone o informacje na temat zasobów, kompetencji, atrybutów nieujawnionych w sprawozdaniu finansowym, czwarta era – zintegrowane sprawozdanie finansowe i inne raporty dotyczące zrównoważonego rozwoju (por. Karmańska, 2014b).

[9] Raportowanie zintegrowane ma informować o zdolności organizacji do tworzenia i utrzymywania wartości w krótkim, średnim i długim okresie, a jego celem jest wprowadzenie zmian do procesów sprawozdawczych podmiotów uwzględniających wszystkie aspekty tworzenia wartości (finansowe, materialne i niematerialne). Najważniejszą instytucją zajmującą się obecnie zintegrowanym raportowaniem jest Międzynarodowa Rada ds. Zintegrowanej Sprawozdawczości (International Integrated Reporting Council – IIRC).

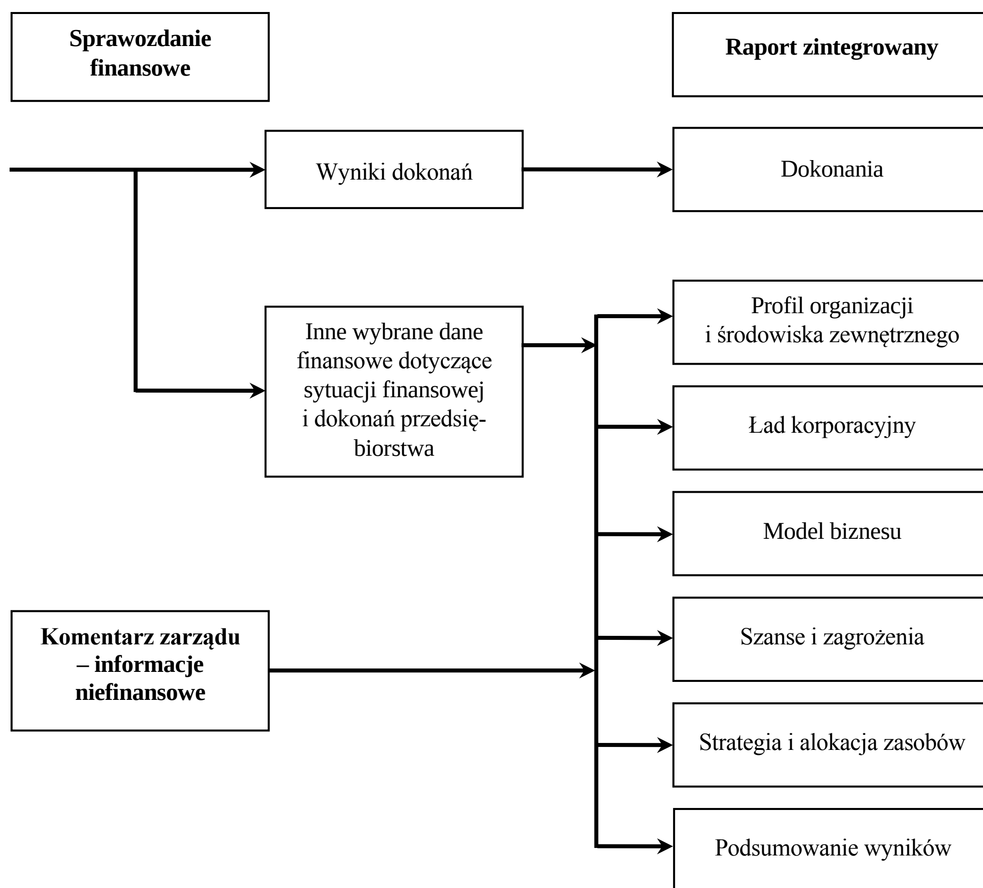
Rysunek 3. Ogólna struktura zintegrowanego raportu



Źródło: E. Walińska i in. (2015), *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy,* Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 54, za: IIRC (2011).

Porównując zakres sprawozdania finansowego i raportu zintegrowanego, można wskazać, w jakim zakresie stanie się ono źródłem danych finansowych prezentowanych w raporcie zintegrowanym. Niewątpliwe źródłem danych niefinansowych dla raportu zintegrowanego może być komentarz zarządu (por. rysunek 4).

Rysunek 4. Raport zintegrowany a sprawozdanie finansowe i komentarz zarządu



Źródło: opracowanie własne.

Sprawozdanie finansowe wraz z komentarzem zarządu, stojące na straży interesów właścicieli kapitału, stanowi solidny fundament rozwoju raportowania zintegrowanego, które może być postrzegane jako kluczowa koncepcja sprawozdawczości niefinansowej. Dziś rysują się bowiem dwa filary sprawozdawczości przedsiębiorstwa – sprawozdawczość finansowa i niefinansowa – które obejmują odmienne elementy (raporty), stosują odmienne metody ich sporządzania, dotyczą różnych aspektów dokonań przedsiębiorstwa, a przede wszystkim mają różne perspektywy i narzędzia pomiaru (por. rysunek 5).

Rysunek 5. Dwa filary sprawozdawczości przedsiębiorstwa

	Sprawozdawczość finansowa	**Sprawozdawczość niefinansowa (raportowanie zintegrowane)**
Odbiorcy	Inwestorzy kapitału zorientowani na korzyści z kapitału	Interesariusze zorientowani na wartość przedsiębiorstwa
Zakres	Sprawozdanie finansowe oraz komentarz zarządu	Raporty niefinansowe (ESG, CSR), w tym elementy komentarza zarządu
Kluczowy element	Sprawozdanie finansowe jako punkt centralny informacji finansowej	Zintegrowany raport jako punkt centralny informacji niefinansowej (zintegrowanej z danymi finansowymi)
Perspektywa	Przeszłość, teraźniejszość	Przyszłość, teraźniejszość
Metoda pomiaru	Metoda bilansowa	Brak metody nadrzędnej pomiaru
Przedmiot pomiaru	Przedmiot pomiaru: dokonania i sytuacja finansowa	Przedmiot pomiaru: dokonania
Kategoria pomiaru	**Zysk netto (za okres)** → Dywidendy; Kapitał właścicieli (na dany dzień)	Wartość (przyrost/zmniejszenie w danym okresie); **Wartość przedsiębiorstwa (skumulowana na dany dzień)**

Źródło: opracowanie własne.

O ile w sprawozdawczości finansowej fundamentem było i jest sprawozdanie finansowe, o tyle w raportowaniu niefinansowym przez długie lata brakowało takiego fundamentu. Dziś może stać się nim raport zintegrowany, określany mianem sprawozdania z wartości.

Sprawozdanie finansowe można nazwać sprawozdaniem z kapitału właścicieli, z którego czerpią bieżące korzyści w postaci dywidend deklarowanych od zysków netto. Bez względu na „modę" na wartość, krytykę zasad pomiaru zysku, nadal aspekt właścicielski, silnie regulowany przez organy odpowiedzialne za rachunkowość, jest fundamentem biznesu.

Zintegrowany raport, podobnie jak sprawozdanie finansowe, musi przyjąć określoną perspektywę – pokazywać zarówno wartość przedsiębiorstwa na dany dzień, jak i zmiany wartości przedsiębiorstwa w danym okresie. Wartość przedsiębiorstwa na dany dzień jest bardzo istotna również dla inwestorów, chociaż ma odmienny charakter i cel niż wynik finansowy netto – może służyć do podejmowania decyzji właścicielskich innych niż podział zysku, takich jak decyzje o sprzedaży przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części.

3. Miejsce sprawozdania finansowego w koncepcji raportowania zintegrowanego

Sprawozdanie finansowe w XX wieku było dominującym elementem raportowania korporacyjnego, mimo, że w latach 80. XX wieku przedsiębiorstwa zaczęły sporządzać dodatkowe raporty, takie jak np. raport dotyczący ochrony środowiska. Od początku XXI wieku do chwili obecnej wciąż mamy do czynienia z prymatem sprawozdania finansowego, ale coraz częściej sporządzane są dodatkowe raporty. W perspektywie kilku bądź kilkunastu najbliższych lat przewiduje się implementację formuły raportowania zintegrowanego.

Uważa się, że raport zintegrowany – wykorzystując sprawozdanie finansowe, komentarz zarządu oraz inne raporty (np. raport na temat zrównoważonego rozwoju) – może przedstawiać informacje kluczowe z punktu widzenia oceny procesu tworzenia wartości w przedsiębiorstwie oraz w jego otoczeniu. W związku z tym przewiduje się, że rola sprawozdania finansowego będzie malała, a od roku 2020 stanie się ono jedynie jednym z wielu raportów podporządkowanych koncepcji raportowania zintegrowanego (por. rysunek 6).

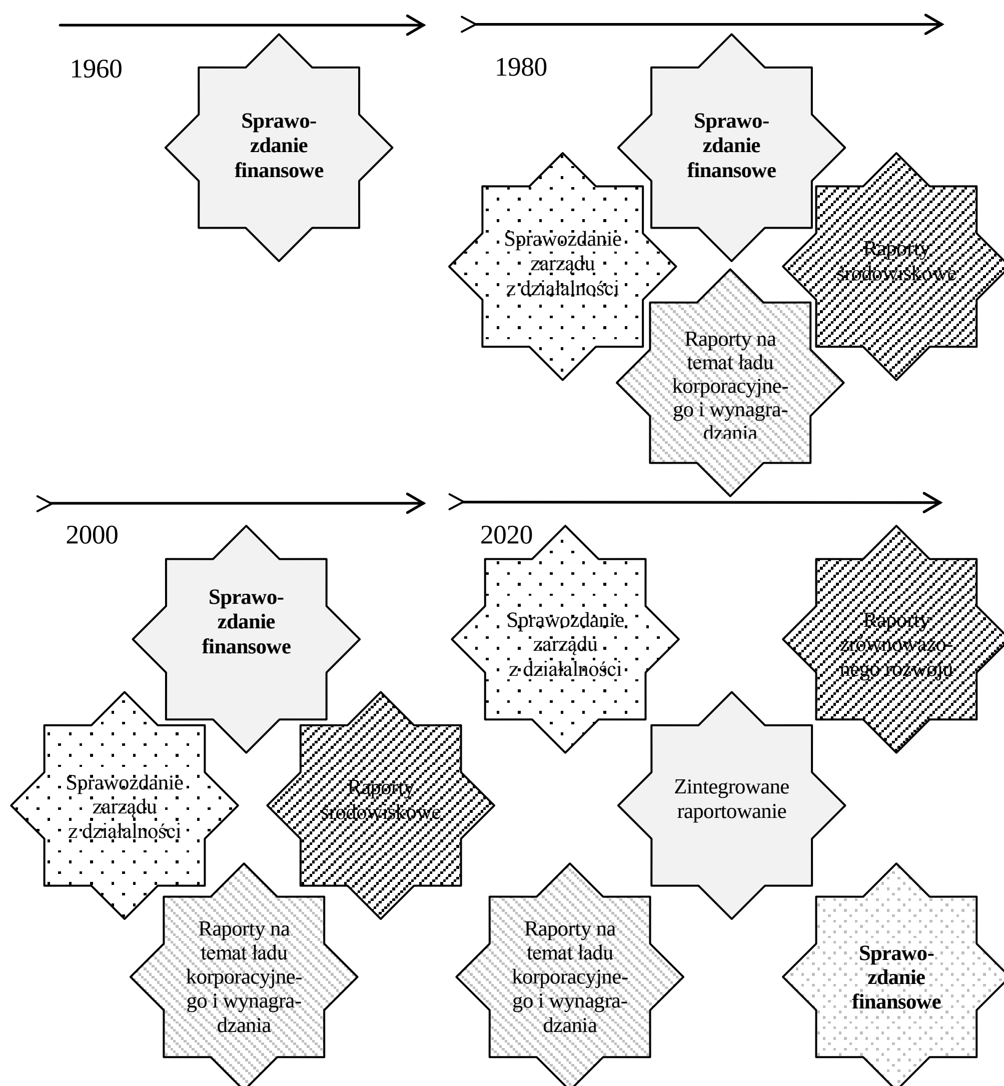
Przedstawione prognozy dotyczące miejsca sprawozdania finansowego w przyszłym modelu raportowania korporacyjnego stanowią swego rodzaju ogólną wizję, jedno z możliwych rozwiązań. Nie odpowiadają na pytanie, czy i na ile istotny będzie zintegrowany raport, nie zakładają dalszego rozwoju sprawozdawczości finansowej. Jeśli w najbliższych latach jej ewolucja będzie zgodna z dziś dyskutowanymi kierunkami zmian, może się okazać, że sprawozdanie finansowe pozostanie kluczowym raportem biznesowym o charakterze finansowym, funkcjonując obok niefinansowych raportów biznesowych.

Aby tak się stało, konieczne jest wdrożenie zmian sprawozdawczości finansowej, których kierunki wyznaczył J. Samelak (2013):

- „dążenie do ustalenia na podstawie sprawozdania finansowego wartości rynkowej przedsiębiorstwa,
- dążenie do stworzenia i stosowania na całym świecie globalnych standardów sporządzania i prezentacji sprawozdań finansowych,
- poszukiwanie narzędzi do określenia poziomu ryzyka i uwzględnienie jego skutków w sprawozdaniu finansowym,
- tworzenie międzynarodowego języka biznesu na bazie sprawozdań finansowych opartych na wartości godziwej,

- przyjęcie pomiaru wartości przedsiębiorstwa jako nadrzędnego celu sprawozdawczości finansowej,
- przeciwdziałania praktykom fałszowania sprawozdań finansowych, co doprowadziło do kryzysu zaufania do rachunkowości,
- przekształcenie sprawozdania finansowego w efektywny raport biznesowy".

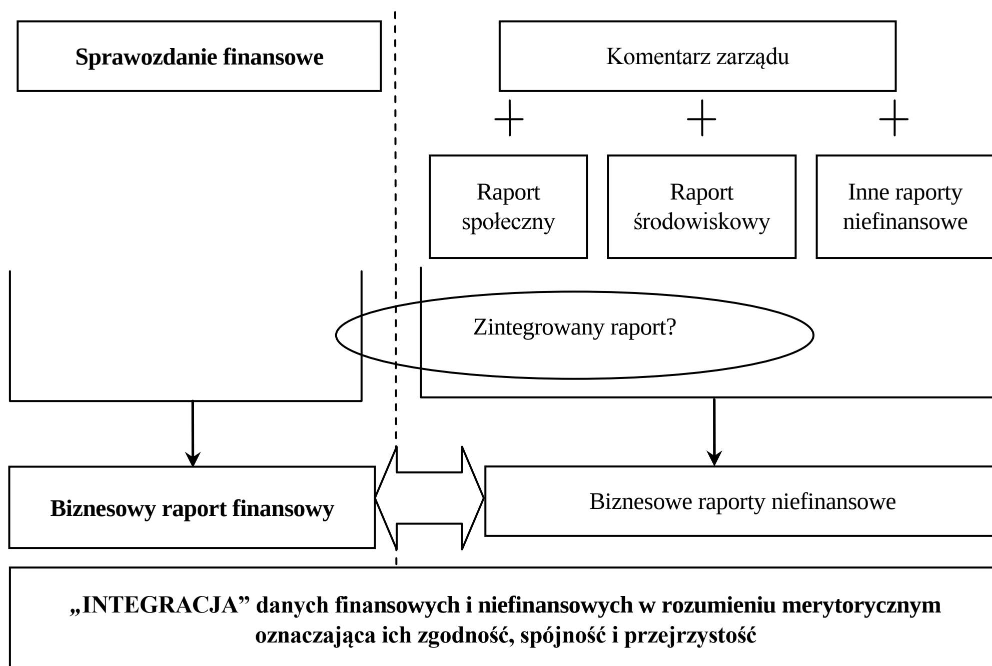
Rysunek 6. Sprawozdanie finansowe a zintegrowane raportowanie



Źródło: E. Walińska i in. (2015), *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 60, za: IIRC (2011).

Przed współczesnym systemem rachunkowości stoi ogromne wyzwanie – dokonanie takich zmian w modelu sprawozdania finansowego, które pozwolą na jego przekształcenie w efektywny raport biznesowy, spełniający oczekiwania interesariuszy i posiadający tę przewagę nad innymi raportami, że prezentuje obiektywne, sprawdzalne i dające się precyzyjnie określić dane finansowe o działalności organizacji (por. rysunek 7).

Rysunek 7. Sprawozdanie finansowe jako biznesowy raport finansowy



Źródło: opracowanie własne.

W przedstawionej na rysunku 7 propozycji dwa filary sprawozdawczości przedsiębiorstwa – finansowy i niefinansowy – funkcjonują obok siebie. Biznesowe raporty niefinansowe mogą składać się z wielu raportów, bez konieczności sporządzania odrębnego raportu zintegrowanego, lub obejmować odrębny zintegrowany raport funkcjonujący obok innych raportów niefinansowych. W przypadku drugiego rozwiązania raport zintegrowany stałby się swego rodzaju podstawowym składnikiem raportowania niefinansowego, spełniając taką samą rolę, jak bilans i rachunek wyników w modelu sprawozdania finansowego – mógłby być rozbudowywany o inne raporty niefinansowe ilustrujące konkretne obszary działalności organizacji (np. raport CSR, środowiskowy). Pełniłby rolę sprawozdania z wartości organizacji – kluczowej kategorii dla interesariuszy, analogicznie jak ma to miejsce w sprawozdaniu finansowym będącym sprawozdaniem z kapitału – kluczowej kategorii dla jego dawców.

Zakończenie

Sprawozdawczość przedsiębiorstwa wymaga dziś uporządkowania. Zdaniem autorki niniejszego opracowania należy dążyć do porównywalności i przejrzystości informacji, a przede wszystkim do stosowania zasady istotności. Analizując praktykę raportowania korporacyjnego, można mieć bowiem duże wątpliwości, czy faktycznie dążenie do jego rozbudowy jest konieczne, czy tak duża uznaniowość w formie i treści raportów powinna mieć miejsce, czy postawiony przed nimi cel – komunikowanie przejrzystych informacji wskazujących na czynniki tworzące wartość przedsiębiorstwa jest możliwy do osiągnięcia.

W szczególności dotyczy to sprawozdawczości niefinansowej, która miała stanowić swego rodzaju antidotum na sprawozdanie finansowe, ponieważ panujący w nim „porządek" zaczął być postrzegany jako „hamulec" rozwoju raportowania korporacyjnego. Raportowanie niefinansowe powinno jednak korzystać z doświadczeń sprawozdawczości finansowej, w szczególności nie powielać jej błędów, takich jak ujawnianie zbyt wielu informacji nieistotnych, nieznajdujących potwierdzenia w innych ujawnieniach, nieporównywalnych z innymi przedsiębiorstwami.

Różne koncepcje sprawozdawczości przedsiębiorstwa intensywnie rozwijające się w ostatnich latach, zwłaszcza koncepcja zintegrowanego raportowania, skłaniają do postawienia fundamentalnego pytania, jakie będzie w niej miejsce sprawozdania finansowego. Czy pozostanie ono wyodrębnionym elementem raportowania korporacyjnego czy może będzie jedynie częścią innych raportów? Jaki będzie rezultat wdrożenia koncepcji zintegrowanego raportowania dla sprawozdawczości finansowej i niefinansowej?

Wydaje się, że właściwym rozwiązaniem jest współistnienie obu form sprawozdawczości przedsiębiorstwa, a ich integracja nie powinna być rozumiana jako jedynie połączenie danych finansowych i niefinansowych w jednym raporcie. Integracja nie powinna także oznaczać zastąpienia sprawozdania finansowego raportami niefinansowymi, w których będą jedynie wykorzystywane dane finansowe pochodzące z systemu rachunkowości. Efektem integracji powinien być zintegrowany raport stanowiący trzeci wymiar sprawozdawczości przedsiębiorstwa (obok finansowej i niefinansowej). Jako sprawozdanie z wartości powinien pokazywać zintegrowane ze sobą informacje – obecnie ujawniane w różnych raportach finansowych i niefinansowych, bez wskazania zależności między nimi – pozwalające ustalić wartość przedsiębiorstwa.

Reasumując, idea integracji raportowania korporacyjnego jest niewątpliwie słuszna, powstaje jedynie pytanie, czy nadszedł już jej czas.

Literatura

AICPA (1994), *Improving Business Reporting – A Customer Focus*, AICPA, New York.

ASSC (1975), *The Corporate Report*, London.

Gad J. (2011), *Rachunkowość w procesie nadzoru w spółkach publicznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

IASB (2011), *Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej* (2011), t. I.

IASB (2010), *Practice Statement Management Commentary IFRS Practice Statement Management Commentary. A Framework for Presentation*, London.

IIRC (2011), *Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century*, September.

Karmańska A. (2014a), *The imperative of sustainable growth and reporting integration three eras in the corporate reporting development*, „Copernican Journal of Finance & Accounting", vol. 3, issue 1, s. 73–82.

Karmańska A. (2014b), *The imperative of sustainable growth and reporting integration. The fourth era in the corporate reporting development*, „Copernican Journal of Finance & Accounting", vol. 3, issue 2, s. 49–66.

Krasodomska J. (2014), *Informacje niefinansowe w sprawozdawczości spółek*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.

Roszkowska P. (2011), *Rewolucja w raportowaniu biznesowym. Interesariusze, konkurencyjność, społeczna odpowiedzialność*, Difin, Warszawa.

Samelak J. (2013), *Zintegrowane sprawozdanie przedsiębiorstwa społecznie odpowiedzialnego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań.

Świderska G.K. (2011), *Wpływ zakresu ujawnianych informacji na zaufanie do rynków kapitałowych i organizacji gospodarczych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.

Walińska E., Jurewicz A. (2013), *Ujawnienie informacji w raporcie finansowym – czy potrzebne są ramy konceptualne?*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu", nr 314, s. 217–235.

Walińska E., Jurewicz A. (2008), *Jakość informacji finansowej generowanej przez system rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", t. 44 (100), SKwP, Warszawa, s. 101–113.

Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., Rymkiewicz B. (2015), *Sprawozdawczość przedsiębiorstwa jako narzędzie komunikacji z otoczeniem. Wymiar finansowy i niefinansowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Akty prawne

Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady 2014/95/UE z 22 października 2014 r. zmieniająca dyrektywę 2013/34/UE w odniesieniu do ujawniania informacji niefinansowych i informacji dotyczących różnorodności przez niektóre duże jednostki oraz grupy, Dz. Urz. Unii Europejskiej, L rok 2014, nr 330.

Źródła internetowe

Beattie V. (2000), *The future of corporate reporting: a review article*, „Irish Accounting Review", vol. 7, no. 1, s. 1–36; http://eprints.gla.ac.uk/archive/00000829/ (dostęp 17.11.2014).

IFRS (2013), *Project Conceptual Framework. Draft Discussion Paper Presentation and Disclosure*, Staff Paper, IASB Meeting, March, http://www.ifrs.org (dostęp 7.11.2013).